

## 企业会计基本准则的新旧比较

中国出国人员服务总公司 侯玲钦 山东潍坊烟草公司 马学国 中国核工业集团公司 王世鑫

财政部 1992 年 11 月颁布的企业会计准则(以下简称原会计基本准则)是我国改革开放后,借鉴国际惯例出台的第一个会计准则。

随着改革的进一步深化,会计理论也在不断发展并日臻完善。为使会计信息能更准确、客观地反映各种复杂的经济业务,我国陆续颁布了一些具体会计准则,但是仍然存在一些问题,如某些交易事项未被纳入准则规范的范围,同时如何规范具体会计准则制定的问题越来越受到关注,我国对会计准则国际化趋同的需要也日益迫切。

2006 年 2 月我国颁布了一系列既与我国国情相适应又充分与国际财务报告准则趋同的、涵盖各类企业(小企业除外)各项经济业务的会计准则,构建起了一个新的会计准则体系。该会计准则体系由一项基本会计准则和 38 项具体会计准则组成。

会计基本准则类似于美国财务会计准则委员会(FASB)的“财务会计概念公告”,用于指导具体会计准则的制定。修订后的基本会计准则对原会计基本准则中规范会计核算工作的部分作了删减,将它们放到相关的具体会计准则中去规范。例如原会计基本准则对资产如何分类有详细、具体的描述,对分类后的资产的定义以及如何计量、如何在资产负债表中列示等均有一定程度的描述,在修订后的准则体系中,它们则被放入相关资产的具体会计准则中来规范。

会计基本准则整体结构修订前分为总则、一般原则、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润、财务报告、附则共十章;修订后则将“一般原则”改为“会计信息质量要求”,增加了“会计计量”,共十一章。下面分章节具体分析比较新旧会计基本准则的有关规定。

### 一、总则

修订前的目标为:统一会计核算标准,保证会计信息质量。修订前的目的为:“制定企业会计制度应遵循本准则”。修订前规定,会计核算以人民币为记账本位币,会计记录的文字应当使用中文,少数民族地区可以同时使用少数民族文字,外商投资企业和外国企业也可以同时使用外国文字。

修订后的目标为:规范会计确认、计量和报告行为,保证会计信息质量。明确企业应当编制财务会计报告,财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任的履行情况,有助于财务会计报告使用者做出经济决策。修订后的目的为:“本准则规范具体会计准则的制定”。修订后取消了对记账本位币和会计记录文字的规定,记账本位

币的规定放到《企业会计准则第 19 号——外币折算》中规范。

### 二、会计信息质量

修订前在第二章“一般原则”中规定了 12 项基本原则,即 7 个会计信息质量特征(真实性、相关性、可比性、一致性、及时性、重要性、明晰性)和 5 个计量和确认方面的基本原则(实际成本计价原则、配比原则、权责发生制原则、划分收益性支出和资本性支出原则、谨慎性原则)。

修订后将本章命名为“会计信息质量要求”。仅列举了真实性、相关性、明晰性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性 8 个原则;权责发生制原则作为会计要素确认、计量和报告的基础放到第一章;实际成本计价原则放到第九章“会计计量”中;配比原则、划分收益性支出和资本性支出原则归结为总则中的第十条“企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素”。

### 三、资产

修订前的资产是指企业拥有或控制的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利。将资产分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产等 6 类,并分别予以详细定义、解释、说明。在确认方面仅规定了资产的定义,没有规定如何确认资产。

修订后的资产是指由过去的交易或事项形成的并由企业拥有或控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。删除资产具体分类的内容,改由各相关的具体会计准则做出规定。强调资产的三个特征:①过去的交易或事项形成的;②必须由企业拥有或控制;③包含未来经济利益。在满足资产定义的同时,应同时满足以下两个条件:①与该项目有关的经济利益已很可能流入企业;②该项目的成本或价值能够可靠地计量,才可确认为资产,在资产负债表内列示。仅符合资产定义但不符合资产确认条件的项目,在附注中作相关披露。

### 四、负债

修订前的负债是指企业所承担的能以货币计量、需要以资产或劳务偿付的债务,分为流动负债和长期负债,并对其分别做出详细规定。修订前没有规定如何确认负债。

修订后的负债是指由过去的交易或事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。删除负债具体分类的内容,改由各相关的具体会计准则做出规定。确认负债除符合负债定义外,应同时满足以下两个条件:①与该项目有关的经济利益已很可能流出企业;②未来经济利益的流出能够可靠地计量。



# 固定资产计提减值准备后的所得税会计处理

河南许昌市会计委派管理中心 段颖红

《企业会计准则——资产减值》(以下简称《准则》)、《企业所得税税前扣除办法》和国家税务总局《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(以下简称《通知》),对企业计提固定资产减值准备和企业所得税纳税调整都进行了规范。但是对于在纳税影响会计法下企业计提固定资产减值准备后的所得税会计处理,大部分会计人员还不是很清楚。笔者就其中的两个问题发表粗浅认识,以求抛砖引玉。

## 一、计提固定资产减值准备后,重新确定计提的折旧费用与税法规定可扣除折旧金额之间差额的处理

1.在纳税影响会计法下,固定资产减值准备所产生的应纳税所得额差异属于可抵减时间性差异。《准则》规定:“可收回金额的计量结果表明,资产的可收回金额低于其账面价值的,应当将资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额确认为资产减值损失,计入当期损益,同时计提相应的资产

减值准备”按照《企业所得税税前扣除办法》第六条和《通知》第三条的规定:“企业所得税税前允许扣除的项目,原则上必须遵循真实发生的据实扣除原则,除国家税收规定外,企业根据财务会计制度等规定提取的任何形式的准备金(包括资产准备、风险准备或工资准备等)不得在企业所得税税前扣除。”因此,企业当期计提的固定资产减值准备虽然计入了当期损益,却不能从当期的应纳税所得额中扣除。在所得税采用纳税影响会计法进行核算时,计提的固定资产减值准备减少了当期会计利润,应调增当期应纳税所得额,待企业的各项资产有确凿证据证明已发生永久或实质性损害时,资产账面价值扣除变现价收入、可收回的金额以及责任和保险赔偿后,确认为财产损失。所以,计提固定资产减值准备所产生的应纳税所得额差异属于可抵减时间性差异。计提固定资产减值准备的会计处理为:借:营业外支出;贷:固定资产减值准备。

## 五、所有者权益

修订前的所有者权益是指企业投资人对企业净资产的所有权,包括企业投资人对企业的投入资本以及形成的资本公积金、盈余公积金和未分配利润等。修订后的所有者权益是指企业资产扣除负债后,由所有者享有的剩余权益,分为所有者投入的资本、直接计入的利得和损失、留存收益。

## 六、收入

修订前的收入是指企业在销售商品或者提供劳务等经营业务中实现的营业收入,包括基本业务收入和其他业务收入。企业应当合理确认营业收入的实现,并将已实现的收入按时入账。修订后的收入是指在日常活动中所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。只有在经济利益很可能流入从而导致资产增加或负债减少且经济利益的流入能够可靠计量时才能确认。

## 七、费用

修订前的费用是指企业在生产经营过程中发生的各项耗费,分为直接费用、间接费用和期间费用。修订后的费用是指在日常活动中所形成的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。为生产产品或提供劳务所发生的可归属于产品成本、劳务成本的费用,应在确认产品销售收入、劳务收入时,将已销售产品、已提供劳务的成本计入当期损益。

## 八、利润

修订前的利润是指企业在一定期间的经营成果,包括营业利润、投资净收益、营业外收支净额。修订后的利润是指一

定会计期间的经营成果,包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。

## 九、会计计量

修订前的计量属性是指历史成本。修订后规定一般应当采用历史成本;采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值的,应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

## 十、财务会计报告

修订前的财务会计报告是指反映企业财务状况和经营成果的书面文件,包括资产负债表、损益表、财务状况变动表(或者现金流量表)、附表及会计报表附注和财务情况说明书。修订后的财务会计报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件,包括会计报表及其附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。

通过上述对比分析,我们不难看出,与以往的以框架为重心的改革不同,此次改革以政策性改革为主,主要体现在基本准则中的会计目标、会计要素及确认计量原则等方面。尽管如此,新准则与国际会计准则仍存在一定的差距。应该说,随着我国社会主义市场经济体系的完善和对外开放的深入,会计准则的地位也在不断提升。本着尽力趋同、允许差异、积极创新的原则,财政部及时出台起统驭作用的基本准则和38项具体准则,更有利于国外投资者读懂我国企业的财务报告,更有助于我国企业走出国门去参与海外竞争,从而进一步促进我国的经济发展和改革开放。○